

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

17 февруари 2005 година*

„Шеста директива ДДС – Изключване на хазартните игри – Определяне на условията и пределите на изключването – Облагаемост на игрите организирани извън публичните казани – Спазване на принципа за данъчна неутралност – Член 13, Б, буква е) – Пряко действие”

По съединени дела C-453/02 и C-462/02,

с предмет преюдициално запитване на основание член 234 ЕО от страна на Bundesfinanzhof (Германия), с Решения от 6 ноември 2002 г., заведени в секретариата на Съда, респективно на 13 и 23 декември 2002 г., по производството, висящо пред този съд, между

Finanzamt Gladbeck,

Edith Linneweber (C-453/02)

и

Finanzamt Herne-West,

Savvas Akritidis (C-462/02),

СЪДЪТ (втори състав),

в състав: г-н С. W. A. Timmermans, председател на състав, г-н С. Gulmann и г-н R. Schintgen (докладчик), съдии,

генерален адвокат: г-жа С. Stix-Hackl,

секретар: г-жа Г-Н-F. Contet, главен администратор,

като има предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 26 май 2004 г.,

като има предвид становищата представени:

– за г-жа Linneweber, от г-жа Г-Н Nettesheim, Rechtsanwalt,

– за германското правителство, от г-н W.-D. Plessing, в качеството на представител, подпомаган от г-жа D. Sellner, Rechtsanwalt,

– за Комисията на Европейските общности, от г-н E. Traversa и г-н K. Gross, в качеството на представители, подпомагани от г-н A. Böhlke, Rechtsanwalt,

* Език на производството : немски.

след като изслуша заключението на генералния адвокат представено в съдебното заседание от 8 юли 2004 г.,

постанови настоящото

Решение

1. Иска за преюдициално запитване се отнася до тълкуването на член 13, Б, буква е) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 г., в областта на хармонизация на законодателствата на държавите-членки относно таксите върху оборота – Обща система за ДДС: уеднаквена облагаема основа (ОВ L 145, стр. 1, по-надолу „Шеста директива“).

2. Иска е бил представен в рамките на спорове от една страна между Finanzamt Gladbeck и г-жа Linneweber, в качеството Ж на универсален наследник на съпруга си починал през 1999 г., и от друга страна Finanzamt Herne-West с Г-Н Akritidis по повод плащане на ДДС върху печалбите идващи от експлоатация на хазартни игри.

Юридическа рамка

Общностна регламентация

3. Член 2 от Шеста директива, който съставлява дял трети на последната, с наименование „Приложно поле“, гласи:

„Подчинени на ДДС са:

1. доставката на имущество и предоставянето на услуги, извършени срещу заплащане в дадена страна от данъчно облагаемо лице действащо като такова;
(...)”

4. Съгласно член 13, Б, буква е) от Шеста директива, държавите-членки освобождават от ДДС:

„залозите, лотариите и другите хазартни или парични игри с изключение на условията и пределите определени от всяка държава-членка”.

Национална регламентация

5. Член 1, параграф 1 от Umsatzsteuergesetz 1993 (Закон за данъка върху оборота от 1993 г., BGBl. 1993 I, стр. 565, по-надолу „UStG“) подчинява на ДДС операциите извършени срещу заплащане вътре в страната от страна на предприемач в рамките на неговата дейност.

6. На основание на член 4, параграф 9, буква б от UStG от ДДС са освободени оборотите, които са предвидени в закона за залозите и лотариите, а също така оборотите на публичните лицензирани казина, които са резултат от експлоатацията на тези казина.

По основния спор и преюдициалните въпроси

Дело C-453/02

7. г-жа Linneweber е универсален наследник на своя съпруг, починал през 1999 г. Последният е разполагал с административно разрешение, за да предоставя на разположението на публиката срещу заплащане ротативки и уреди за развлечение в кафенета, а също така и в игрални зали, които му принадлежат. Г-жа Linneweber и съпругът Ж са декларирали печалбите натрупани от експлоатацията на упоменатите машини за 1997 г. и 1998 г. като не облагаеми с ДДС, с мотива, че печалбите произлизат от експлоатация на ротативки в казина, които са лицензирани и следователно освободени от този данък.

8. Le Finanzamt Gladbeck е счел обратно на това, че въпросните печалби не могат да бъдат освободени на основание на член 4, параграф 9, буква б) от UStG, след като не са подчинени на данъка за залозите, състезанията и лотариите и не произлизат от експлоатация на лицензирано казино.

9. Сезиран със спора Finanzgericht Münster е удовлетворил иска на г-жа Linneweber, с мотива, че по аналогия, Съдът е отсъдил в своето Решение от 11 юни 1998 г., Fischer (C-283/95, Requeil стр. I-3369), че печалбите идващи от ротативки, трябва да бъдат освободени от ДДС, на основание на член 13, Б, буква е) от Шеста директива. В действителност, в точка 28 от упоменатото решение, Съдът е установил, че принципа на данъчната неутралност се противопоставя в областта на инкасиране на ДДС, на разлика между законните и незаконните сделки.

10. В подкрепа на своята жалба, внесена пред Bundesfinanzhof, Finanzamt Gladbeck изтъква, че залозите и шансовете за печалба са много по-високи, когато тези уреди са инсталирани в казина, отколкото за уредите които се експлоатират извън подобни заведения. От тук нататък, противно на това което е прието от Finanzgericht Münster, не съществува конкуренция между двата типа уреди.

11. Считайки, че за решаването на спора, с който е сезиран е необходимо тълкувание от Шеста директива, Bundesfinanzhof реши да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Как следва да се тълкува член 13, част Б буква е от Шеста директива (...) в смисъл, че една държава-членка не може да подчини на ДДС организацията на хазартни или парични игри, когато организацията на подобна игра се осъществява от лицензирано публично казино е освободена от упоменатия данък?

2) Член 13, част Б, буква е) от Шеста директива (...) забранява ли на държавата-членка да подчини на ДДС експлоатацията на игрален автомат поради единствения факт, че в публично лицензирано казино тази експлоатация е освободена от въпросния данък или трябва ли да се установи, че игралните автомати, които са поставени извън казината са съвместими по основните точки като миза и максимална печалба с тези, които се експлоатират в казината?

3) Този, който инсталира апарати може ли да се позовава на освобождаването предвидено в член 13, част Б, буква е) от Шеста директива (...)?”

Дело C-462/02

12. Както става ясно от делото, препратено на Съда от препращащата юрисдикция г-н Akritidis е експлоатирал, между 1987 г. и 1991 г., игрален салон в Herne-Eickel. Той организираше игри на рулетка, както и на карти. Съгласно разрешението, с което е разполагал тези игри трябвало да бъдат практикувани при спазване на определените правила съгласно един сертификат за неопозиция („Unbedenklichkeitsbescheinigung“) издаден от компетентните власти.

13. Между 1989 г. и 1991 г., както за игрите на рулетка така и за игрите на карти, г-н Akritidis не е спазил предписаните правила от компетентните органи. Също така той не е използвал табло за игра, не е спазвал максималния размер на мизите и не е поддържал регистър за оборота идващ от експлоатацията на въпросните игри.

14. Le Finanzamt Herne-West е оценил оборота за упоменатия период като е взел под внимание незаконните печалби идващи от организацията на игрите на рулетка и карти. След едно обжалване на Г-Н Akritidis и имайки предвид решението Fischer, упоменато по-горе, le Finanzamt Herne-West се е отказал да подчини печалбите идващи от играта на рулетка на ДДС. Въпреки това той е решил сметне играта на карти организирана по незаконен начин като облагаема и е фиксирал произволно частта от оборота относно организацията на тази игра.

15. Г-н Akritidis е обжалвал това решение пред Finanzgericht Münster. Тази юрисдикция е преценила, че съгласно принципите, които могат да бъдат изведени от Съда в своето Решение Fischer, упоменато по-горе, играта на карти, за която става дума, трябва в приложение на член 13, Б, буква е) от Шеста директива да бъде освободена от ДДС. Тя от друга страна е преценила, че г-н Akritidis можел да се позовава директно на упоменатата разпоредба пред националните юрисдикции. Не е имало никакво основание да се ограничи до играта на рулетка приложението на принципите установени от съда във въпросното решение.

16. В подкрепа на своята жалба за преразглеждане внесена пред Bundesfinanzhof, le Finanzamt Herne-West изтъква, че принципите, на които Finanzgericht Münster се е позовал не могат да бъдат отнесени към играта на карти, за която става дума в случая. За разлика от играта, за която става дума по делото довело до решение Fischer, упоменато по-горе, не би имало никаква конкуренция между играта на карти организирана от г-н Akritidis и тези организирани от казината, защото тези игри не могат реално да бъдат съпоставени. г-н Akritidis от своя страна, поддържа, че играта на карти, които са организирани в неговите заведения отговаря на „black jack“, което се играе в публично лицензираните казина.

17. Като счита, че решението на спора, с който е сезиран изисква тълкуване от Шеста директива Bundesfinanzhof е решил да спре производството и да зададе на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Член 13, част Б, буква е) от Шеста директива (...) забранява ли на една държава-членка да подчини на ДДС организацията на игра на карти, когато организацията на подобна игра от публично и лицензирано казино е освободена или трябва да се установи, че играта на карти организирана извън казината са сравними по основните си елементи, като правила на играта и максимална печалба на тези организирани в казината?

2) Организатора може ли да се позовава на освобождаването предвидено в член 13, част Б, буква е) от Шеста директива (...)?”

18. С определение от председателя на Съда от 6 февруари 2003 г. дела С-453/02 и С-462/02 са били присъединени за писмената фаза в съдебните заседания и за решението.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос по дело С-453/02

19. Първоначално трябва да се напомни, от една страна, че член 4, параграф 9, буква б) от UStG освобождавана от ДДС оборота реализиран в публичните и лицензирани казина посредством игра или хазартни игрални автомати, без формата или условията за организация и експлоатация на въпросните игри и автомати да бъде определена.

20. От друга страна, така както Bundesfinanzhof е уточнил в решението си за препращане, трябва да се установи, че публичните лицензирани казина не са подчинени на никакво ограничение що се отнася до игрите или игралните автомати за хазарт, които могат да експлоатират.

21. Следователно игрите и игралните хазартни автомати, такива каквито са по основното дело могат независимо от условията, според които са организирани да бъдат експлоатирани от публичните лицензирани казина, без оборотът от последните реализирани от експлоатация на упоменатите игри да бъде подчинен на ДДС.

22. При тези условия, трябва да се определи първия въпрос по дело С-453/02 като целящ да установи дали член 13, Б, буква е) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че той се противопоставя на национална регламентация предвиждаща експлоатацията на всички игри и игрални автомати за хазарт е освободена от ДДС, когато се осъществява в публичните лицензирани казина, когато осъществяването на същата тази дейност от оператори различни от тези експлоатиращи казината не се ползва с това освобождаване

23. С цел да се отговори на така формулирания въпрос, трябва да се отбележи, че член 13, Б, буква е) от Шеста директива става ясно, че експлоатацията на игрите и игралните автомати за хазарт трябва да се освободи по принцип от ДДС, държавите-членки въпреки това запазват компетентността да определят условията и пределите на това освобождаване (Решение Fischer, упоменато по-горе, точка 25).

24. Въпреки това, при осъществяването на тази компетентност, държавите-членки трябва да спазват принципа на фискалната неутралност. Както става ясно от практиката на Съда, този принцип се противопоставя на това еднакви стоки или услуги, които се намират в конкуренция едни с други да се третират по различен начин относно ДДС, така че упоменатите стоки и услуги да бъдат подчинени на еднакво облагане (вж., между другото, Решение от 11 октомври 2001 г., Adam, С-267/99, Requeil стр. I-7467, точка 36, и от 23 октомври 2003 г., Commission/Allemagne, С-109/02, Requeil стр. I-12691, точка 20).

25. От тази съдебна практика става ясно, а също така и от решения от 7 септември 1999 г., Gregg (C-216/97, Requeil стр. I-4947, точка 20) и Fischer, упоменато по-горе, че за да се определи дали стоките или услугите са сходни, самоличността на производителя или този който предлага услугите, както и юридическата форма под която те осъществяват дейността си по принцип са без значение.

26. В действителност, така както генералният адвокат е отбелязал в точки 37 и 38 от своите заключения с цел да се определи дали съществува сходство между въпросните дейности по делото, дали основание на Решението Fischer, упоменато по-горе, Съдът единствено е изследвал сравнимостта на въпросните дейности и не е взел под внимание аргумента, според който съгласно принципа на фискалния неутралитет хазартните игри се различават по единственият факт, на своята организация от или в публично лицензирани казина.

27. Следователно в точка 31 от своето Решение Fischer, упоменато по-горе, Съдът е отсъдил, че член 13, Б, буква е) от Шеста директива се противопоставя на това една държава-членка да подчини на ДДС незаконната експлоатация на хазартна игра организирана извън публично лицензирани казина, докато експлоатацията на същата хазартна игра организирана от подобно заведение се ползва с освобождаване.

28. Но, след като самоличността на експлоатиращия хазартна игра няма значение, когато става дума да се определи дали незаконната организация на упоменатата игра може да се счита като конкурента със законната организация на същата игра, то трябва с още по-голямо основание да бъде така, когато става дума за определяне дали две игри или игрални автомата за хазартни игри експлоатирани законно могат да се считат като намиращи се в състояние на конкуренция на едните с другите.

29. От следва, че при осъществяване на компетенциите, които са им признати от член 13, Б, буква е) от Шеста директива, а именно определяне на условията и пределите, в които експлоатирането на игри или игрални автомата за хазартни игри може да се ползва с освобождаване от ДДС предвидено в упоменатата разпоредба, държавите-членки не могат да поставят под условие ползването на упоменатото освобождаване от самоличността на експлоатиращия упоменатите игри или автомата.

30. Като се има предвид упоменатото по-горе, трябва да се отговори на първия въпрос зададен по дело C-453/02, че член 13, Б, буква е) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че се противопоставя на национално законодателство, което предвижда, че експлоатацията на всички игри и игрални автомата за хазартни игри се освобождава от ДДС, когато се извършва в публично лицензирани казина, докато осъществяването на същата дейност от оператори различни от тези, които експлоатират подобни казина не се ползва с това освобождаване.

По втория въпрос по дело C-453/02 и първия въпрос по дело C-462/02

31. Предвид отговорът даден на първия въпрос по дело C-453/02, няма смисъл да се отговаря нито на първия въпрос по това дело нито на първия въпрос по дело C-462/02.

По третия въпрос по дело C-453/02 и втория въпрос по дело C-462/02

32. С тези въпроси препращащата юрисдикция пита дали член 13, Б, буква е) от Шеста директива има пряко действие по смисъл, че на нея може да се позове някой експлоатиращ игра или игрални автомати за хазарт пред националните юрисдикции, за да отклони прилагането на разпоредби на вътрешното право несъвместими с тази разпоредба.

33. В това отношение, трябва да припомним, че във всички случаи, където разпоредбите на една директива изглеждат от гледна точка на тяхното съдържание като безусловни и достатъчно точни, на тези разпоредби може всеки да се позовава, с изключение на мерки за приложение взети по отношение на сроковете, срещу всяка национална разпоредба несъобразена с директивата или още в качеството им на такива те са от естество да определят правата на частните лица, които те могат да предявяват срещу държавата (вж., по-специално, Решения от 19 януари 1982 г., Becker, 8/81, Requeil стр. 53, точка 25; от 10 септември 2002 г., Kügler, C-141/00, Requeil стр. I-6833, точка 51, и от 20 май 2003 г., Österreichischer Rundfunk e.a., C-465/00, C-138/01 и C-139/01, Requeil стр. I-4989, точка 98).

34. Когато става дума по-точно за член 13, Б от Шеста директива от съдебната практика става ясно, че ако тази разпоредба безусловно признава едно поле за преценка на държавите-членки, за да определят условията за приложение на някои освобождавания, които тя предвижда, то не е по-малко важно, че една държава-членка не може да противопостави на едно данъчно облагаемо лице, което може да определи своята данъчна ситуация и това го нарежда действително в една от категориите на освобождаване предвидени в шестата директива, тази държава-членка не може да се позовава на факта, че не е взела необходимите мерки, за да улесни приложението на това освобождаване (Решение Becker, упоменато по-горе, точка 33).

35. Трябва да добавим, че обстоятелството, че член 13, Б, буква е) от Шеста директива потвърждава съществуването на това поле за преценка на държавите-членки, като уточнява, че те са компетентни да определят условията и пределите на освобождаването, от което се ползват хазартните и парични игри, но това не е от естество да постави под въпрос това тълкувание. В действителност, след като тези игри са по принцип освободени от ДДС, всеки експлоатиращ последните може директно да се позовава на това освобождаване, когато засегнатите държави-членки са се отказали да упражняват компетенциите, които са им изрично признати от член 13, Б, буква е), или са пропуснали възможността да въвеждат в действие тези компетенции.

36. Трябва да се установи от друга страна, в случая, когато дадена държава-членка не е осъществила компетенциите които са и признати от член 13, В от Шеста директива и още повече за случая, когато при осъществяване на тези компетенции една държава-членка е приела национални разпоредби, които не са съвместими с тази директива.

37. От тук следва, че така както генералния адвокат отбеляза в точка 72 от своите заключения, когато по дело подобно на това по основния спор условията или пределите, на които една държава-членка подчинява ползването на облагите от освобождаването от ДДС за хазартни или парични игри противоречат на принципа на фискалния неутралитет, упоменатата държава-членка не може да се позовава на тези условия или предели, за да откаже на един експлоатиращ подобни игри, освобождаването, което той законно би могъл да претендира на основание Шеста директива.

38. От тук нататък трябва да се отговори на третия въпрос по дело C-453/02 и на втория въпрос по дело C-462/02 член 13, Б, буква е) от Шеста директива, че тя има пряко действие в смисъл, че на нея може да се позовава човек, експлоатиращ игри или игрални автомати за хазарт пред националните юрисдикции, за да отклони приложението на правилата на вътрешното право несъвместими с тази разпоредба.

Относно отраженията на настоящото решение във времето

39. В устните си становища пред Съда, немското правителство се позова на възможността на Съда, в случай, че той сметне, че една национална регламентация, такава каквато е по основното дело е несъвместима с шеста директива да ограничи във времето последствията от настоящото решение.

40. В подкрепа на жалбата си, упоменатото правителство от една страна, е привлякло вниманието на Съда върху неблагоприятните финансови последици, които биха произлезли от решението, което установява несъвместимостта с шестата директива на разпоредба каквато се съдържа в член 4, параграф 9 от UStG. От друга страна, трябва да се изтъкне, че поведението прието от Комисията на Европейските общности следствие от Решението от 5 май 1994 г., Glawe (C-38/93, Requeil стр. I-1679), е довело Федерална република Германия до заключението, че член 4, параграф 9 от UStG е бил съобразен с шестата директива.

41. В това отношение трябва да се напомни, че според трайната съдебна практика тълкуването, което Съдът дава на едно общностно право, при осъществяване на компетентността, която му дава член 234 ЕО, осветлява и прецизира значението и обхвата на тази разпоредба, такава каквато трябва или би трябвало да бъде разбрана и приложена от момента на влизането си в сила. Следователно така разтълкуваната разпоредба трябва да се тълкува и трябва да се прилага от съдията, дори до правоотношения породени преди решението за тълкуване, дори ако от друга страна условията позволят да се сезират компетентните юрисдикции със спор относно приложението на упоменатата разпоредба са налице (вж., между другото, Решение от 11 август 1995 г., Roders e.a., C-367/93 à C-377/93, Requeil стр. I-2229, точка 42, и от 3 октомври 2002 г., Barreira Pérez, C-347/00, Requeil стр. I-8191, точка 44).

42. Единствено по изключение Съдът може в приложение на общия принцип за правна сигурност неразривно свързан с общостния правен ред да бъде принуден да ограничи възможността за всеки заинтересован да се позовава на разпоредбата, която той е тълкувал, за да не се накърнят правоотношения установени с добра воля (виж, между другото, решения от 23 май 2000 г., Buchner e.a., C-104/98, Requeil стр. I-3625, точка 39, и Barreira Pérez, упоменато по-горе, точка 45).

43. Що се отнася до делата по основния спор, трябва да се установи на първо място, че поведението на Комисията вследствие Решението Glawe, упоменато по-горе, не може да бъде използвано в подкрепа на тезата, според която член 4, параграф 9 от UStG може разумно да се счита като съобразен с шестата директива. В действителност делото приключило със упоменатото решение се отнасяло единствено до определяне на облагаемата основа на оборота резултат от експлоатиране на игрални автомати и не се отнася по никакъв начин до различното третиране, установено от немската

регламентация в областта на ДДС между публично лицензирани казина и останалите експлоатиращи хазартни игри.

44. Трябва да се напомни на второ място, че финансовите последствия, които могат да произхождат за дадена държава-членка от преюдициално решение сами по себе си не оправдават ограничението във времето на това решение (виж, между другото, упоменатите по-горе решения *Rodgers e.a.*, точка 48, и *Buchner e.a.*, точка 41).

45 Следователно няма основание да се ограничават във времето последствията от настоящото решение.

По съдебните разноски

46. С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производството, настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред препращащата юрисдикция последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разноските направени за представяне на становища пред съда, различни от тези на посочените страни не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (втори състав) реши:

1) Член 13, Б, буква е) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 г. относно хармонизацията на законодателствата на държавите-членки по отношение на таксите върху оборота – Обща система за данък добавена стойност: единна облагаема основа, трябва да се тълкува в смисъл, че се противопоставя на национална регламентация, която предвижда, че всички игри или игрални автомати за хазарт са освободени от ДДС, когато се осъществяват в публично лицензирани казина, докато осъществяването на същата дейност от оператори различни от тези експлоатиращи казината не се ползва с това освобождаване.

2) Член 13, Б, буква е) от Шеста директива 77/388 има пряко действие в смисъл, че на него може да се позова всеки, който експлоатира игри или игрални автомати за хазарт пред националните юрисдикции, за да отклони прилагането на разпоредбите на вътрешното право не съвместими с тази разпоредба.

Подписи